

בתי המשפט

עמה 001061/07		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
27/11/2008	תאריך:	כבוד השופט מגן אלטוביה	בפני:

בעניין: **טלרום משאבי אנוש בע"מ**

באמצעות עו"ד ניר הורנשטיין – משרד אלתר **המעוררת** ושות' עורכי דין

נ ג ד

פקיד שומה תל-אביב-יפו 5

באמצעות עו"ד מאיר פורת – פרקליטות מחוז **המשיב** תל אביב (אזורחי)

נוכחים: שלא בנוכחות הצדדים

חקיקה שאוזכרה:

[חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\), תשס"ג-2003: סע' 1, 44, 44\(ב\), 47](#)

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 1, 48](#)

[חוק עובדים זרים, תשנ"א-1991](#)

[חוק הכניסה לישראל, תשי"ב-1952: סע' 2\(ג\)](#)

[תקנות מס הכנסה \(קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל\), תשס"ו-2006](#)

[חוק הפרשנות, תשמ"א-1981: סע' 25](#)

[חוק הסדרים במשק המדינה \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב\), תשנ"ג-1992](#)

[חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 \(תיקוני חקיקה\), תשס"ד-2004](#)

ספרות:

[א' ברק, פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה \(התשנ"ג\)](#)

מיני-רציו:

* אין לראות ב"עובד זר" לפי [חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\)](#), תשס"ג-2003, תושב ישראל, אף אם יש לראות בו תושב לפי [פקודת מס הכנסה](#).

* פרשנות – מונחים – תושב

* פרשנות – דין – אזכור של חיקוק בחיקוק אחר

* מסים – חבות במס – תושבות

הדיון נסב אודות השאלה מה משמעות המונח תושב שבחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג-2003 (להלן: חוק ההיטל). מוסכם כי חוק ההיטל קובע היטל על העסקת עובדים זרים (להלן: ההיטל).

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק כי:

חוק ההיטל נמנע מלהגדיר מיהו עובד זר שהעסקתו תחייב בהיטל והסתפק באזכור ההגדרה המופיעה בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, (להלן: החוק). מבחינה פרשנית עולה כי העובד הזר אליו מתייחס החוק הוא זה אשר בעטייה של העסקתו יוטל גם ההיטל מכוח חוק ההיטל. תושבותו של עובד זה לא תבחן כלל באמצעות פקודת מס הכנסה, שכן החוק מניח דבר ברור שאין הוא תושב ישראל.

פרשנות הקובעת כי תחול "חזקת תושבות" על כל עובד זר השווהה בישראל 183 יום ויותר באותה שנת מס, חזקה שתשמוט את הבסיס לחיובו של מעסיקו בהיטל, תגרום לסיכול כוונת המחוקק. משכך יש לפרש כי גם בחוק ההיטל אזכור הגדרת העובד הזר נעשה על דרך ההפניה. במקרה זה, על בימ"ש "להעתיק" את הנורמה ואת התוכן אליו מתייחסת ההגדרה, ולא את מילות המחוקק. לאור האמור ומבחינת הסוגיה מיהו "עובד זר" לפי הגדרתו בחוק, עולה כי עובד זר זה אינו תושב ישראל לעניין חוק ההיטל, אף אם יש לראות בו תושב לפי פקודת מס הכנסה.

פסק דין

הצדדים ניאותרו לבקשת בית המשפט, לפיה ראשית תידון השאלה המשפטית מה משמעות המונח תושב שבחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004) התשס"ג - 2003. (להלן: "חוק ההיטל"). במסגרת הסדר דיוני גבשו הצדדים פלוגתא מוסכמת שזו לשונה:

הפלוגתא המוסכמת

"חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק ההיטל") קובע היטל על העסקת עובדים זרים (להלן: "ההיטל").

סעיף 44 לחוק ההיטל שכותרתו הינה "הגדרות ופרשנות" קובע, בין היתר, כדלהלן:

"(א) בפרק זה –

[...]

"עובד זר" – כהגדרתו בחוק עובדים זרים (איסור העסקה שלא כדין

והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, למעט כל אחד מאלה:

[...]

(ב) לכל מונח בפרק זה תהיה המשמעות הנודעת לו בפקודת מס

הכנסה, אלא אם כן נאמר במפורש אחרת."

הגדרת "עובד זר" [בחוק עובדים זרים](#) (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991 (להלן: "חוק עובדים זרים") הינה:

"עובד זר" – עובד שאינו אזרח ישראל או תושב בה".

הצדדים חלוקים בשתי סוגיות משפטיות הכרוכות בהגדרת "עובד זר" כדלקמן:
א. האם עובד שהינו אזרח מדינה זרה, שנכנס לישראל על פי אשרת עבודה בהתאם [לחוק הכניסה לישראל](#), תשי"ב-1952, יכול להיחשב כ"תושב ישראל" לעניין חוק ההיטל;

ב. כיצד יש לפרש את החלופה שקבע חוק ההיטל, בדרך האזכור, בהגדירו עובד זר, תוך החרגת מי שהינו אזרח ישראל או תושב בה" (ראה הודעה מטעם הצדדים על פלוגתא מוסכמת מיום 6.3.2008)

המערערת סבורה כי יש לבחון את תושבותו של העובד לצורך חיובה או אי חיובה בתשלום ההיטל, בהתאם לקריטריונים הקבועים ב[פקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), תוך הפניה להגדרת "תושב" שבפקודה.

לעומתה סבור המשיב, כי "עובד זר", מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות וכי את "תושבותו" יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ היא ארעית, לרבות [חוק הכניסה לישראל](#), תשי"ב-1952, ועל פי קריטריונים אחרים."

טענות המערערת

כאמור, לשיטת המערערת תושבותו של העובד לצורך חיובה בהיטל תיבחן בהתאם לקריטריונים הקבועים בפקודה, תוך הפניה להגדרת "תושב" שבפקודה. לדבריה, חוק ההיטל "קולט" לתוכו את הגדרת המונח "עובד זר" [מחוק עובדים זרים](#), בו לא הוגדר "תושב ישראל" מיהו. משכך, את הגדרת התושבות יש לקרוא מתוך הפקודה כמצוות [סעיף 44\(ב\)](#) לחוק ההיטל. לאור האמור, "העובד הזר" אשר בגין העסקתו יש לשלם היטל הוא עובד שאינו אזרח ישראל והפקודה אינה רואה בו תושב.

אם תתקבל טענה זו, סבורה המערערת, כי לשם הדוגמא, בסיטואציה בה אזרח מדינה זרה שוהה בארץ בשנת מס אחת 183 ימים ויותר, חזקה היא כי "מרכז חייו" בישראל, ואם זו לא תיסתר, ובהעדר כל תקנה אחרת, הרי שעל מעבידו לא מוטלת חובת תשלום ההיטל בגין העסקתו.

תימוכין לטענתה מוצאת המערערת במהותו של ההיטל, אשר לדבריה הוא באופיו מס. ההיטל מוטל כשיעור מהכנסתו של העובד הזר ולפיכך מוטל על ההכנסה. לאור זאת, לשיטתה, אין הגדרה רלוונטית לעניין התושבות מן ההגדרה המופיעה ב[פקודת מס](#)

הכנסה. יתרה מזו, [בסעיף 47](#) לחוק ההיטל מציין המחוקק מפורשות כי ההיטל באופיו הוא מס וכי הוראות [פקודת מס הכנסה](#) יחולו עליו בשינויים המחויבים.

להשלמת דבריה טוענת המערערת כי הגדרת התושבות בפקודה אינה תלויה כלל בסוגיית האשרה מכוחה נכנס העובד לישראל והמטרה לשמה עשה כן. עוד מצביעה המערערת על התנהלותו של המחוקק אשר מלמדת כי בהתייחס [לפקודת מס הכנסה](#), הניסיון למעט [בתקנות מס הכנסה \(קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל\)](#) [\(קביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל\)](#), תשס"ו-2006, עובדים זרים במשך שנות שהותם הראשונות מהגדרת תושב, לא צלח. לפיכך, העסקתו של אזרח זר, אשר יש לראות בו תושב על פי הפקודה, לא תגרור עימה חיוב בהיטל.

טענות המשיב

לשיטת המשיב כאמור, "עובד זר" מעצם טבעו, אינו בעל מעמד של תושבות. את סוגיית תושבותו יש לבחון לפי הוראות הדין המסדירות את מעמדם של אלו שזיקתם לארץ היא ארעית, לרבות [חוק הכניסה לישראל](#), תשי"ב-1952 (להלן: "[חוק הכניסה לישראל](#)").

לטענת המשיב, קבלת עמדת המערערת תעקר לחלוטין את הרציונאל העומד מאחורי חוק ההיטל, חוק אשר תכליתו תמריץ שלילי להעסקתו של עובד זר שעלות העסקתו נמוכה מזו של העובד הישראלי.

לדבריו, חוק ההיטל, יוצא מנקודת מוצא שעובד זר במהותו אינו תושב ישראל. לפיכך, החוק מפנה להגדרה שב[חוק עובדים זרים](#) ובדרך עקיפה [לחוק הכניסה לישראל](#) ולא להגדרת תושב בפקודה.

המשיב גם מדגיש כי המדובר בהיטל הנגבה על ידי פקיד השומה באופן טכני על ידי שימוש בסעיפי גבייה טכניים המופיעים [בפקודת מס הכנסה](#), אך ההיטל עצמו אשר נחקק מכוח חוק ההיטלים, אינו מס הכנסה. לשונו המלאה של המחוקק בסעיף שנוצר על ידי המערערת: "הוראות [פקודת מס הכנסה](#) יחולו, בשינויים המחויבים, על ההיטל כאילו היה מס שיש לנכותו מההכנסה של העובד הזר", מלמדת לשיטת המשיב, כי המדובר בהיטל הדומה אמנם למס אך אינו כזה.

המשיב עוסק בהרחבה בתכליתו של [חוק עובדים זרים](#), שיש בה כדי לשפוך אור לטענו על העדר הגדרתה של התושבות בחוק זה. לשיטתו, דברי החקיקה העוסקים בעובד הזר מניחים כדבר פשוט כי עובד זה אינו תושב ישראל וממילא כלל לא נזקקו להגדרתה של התושבות. ממשיך המשיב ומבאר כי גם [חוק הכניסה לישראל](#) מגדיר עובד זר כהגדרתו ב[חוק עובדים זרים](#) ואשרת השהיה הניתנת לעובד זה מוענקת לו על סמך היותו עובד זר לפי החוק האמור. אם תתקבל עמדת המערערת באופן בו נראה

באדם זה תושב שאינו עובד זר, אזי [חוק הכניסה לישראל](#) כלל לא יחול עליו כי אינו אזרח, עולה או עובד זר.

לפיכך, בסופו של דבר, עובד זר שזיקתו למקום הינה מכוח הסכם העסקה בלבד, ובשל כך אף מוענקת לו האפשרות לשהות בישראל כדין ולתקופה קצרה וקצובה, אינו יכול לבוא בגדר תושב.

המשיב מעלה עוד מספר טענות שעניינן התנהלותה של המערערת, אשר מלמדת לדבריו כי אף המערערת ראתה בעובדיה עובדים זרים; התייחסות לתום ליבה של המערערת וכיוצא בהנה. טענות אלו כלל אינן נוגעות לסוגיה הפרשנית שבמחלוקת. אלו אפשר וידונו במסגרתו של ההליך כולו וראוי היה שלא להעלותן בשלב זה.

הגדרת "עובד זר" – בין קליטה להפניה

חוק ההיטל נמנע מלהגדיר באופן עצמאי מיהו עובד זר אשר העסקתו תחייב בהיטל והסתפק באזכורה של ההגדרה המופיעה [בחוק עובדים זרים](#). כאמור, הגדרה זו עושה שימוש במונח "תושב" שאינו מוגדר בחוק ההיטל ו**בחוק עובדים זרים**. מנגד, מונח זה מוגדר בפקודה אליה מפנה חוק ההיטל כמקור הפרשנות למינוחים שונים שלא נתפרשו בחוק, אלא אם נאמר אחרת במפורש.

בטרם הדיון הפרשני לגופם של דברים יש להעיר על האופן בו נהג המחוקק בהגדרתו את העובד הזר בחוק ההיטל, תוך אזכור ההגדרה המופיעה [בחוק עובדים זרים](#). בית המשפט העליון, באמצעו את שיטת סיווגו של פרופ' פלר, עמד על ההבחנה בין שתי הצורות השונות בהן מתייחסת נורמה אחת לדין אחר. לדבריו של פרופ' פלר יש להבחין בין "הוראת קליטה" ו"הוראת הפניה":

"... 'הוראת ההפניה' צופה פני העתיד והיא מגשרת בין שתי נורמות בצורה דינמית ודיאלקטית, כשתוכנה של נורמה אחת מותנית בתוכנה של נורמה אחרת על כל התפתחויותיה בעתיד. לעומת הוראת ההפניה, 'הוראת הקליטה' צופה פני רגע היווצרותה בלבד והיא מגשרת בין שתי נורמות בצורה סטטית, כאשר נורמה אחת נכנסת בתוך נורמה אחרת, כגוף מוקפא ובלתי משתנה, לפי דמותו בשעת קבלת נורמה אחרת זו" (ש"ז פלר "'הוראת הפניה' ו'הוראת קליטה'" **הפרקליט** כה (תשכ"ח-תש"ל) 324, 320; [ע"א 5773/95 נבולסי נ' אבומנה, פ"ד נג](#) (5) 542 (1999)).

כאשר המדובר במונח משפטי המוגדר על דרך האזכור ישנה חשיבות לסיווגה של ההתייחסות בין שתי הנורמות. ככלל, הגדרתו של מונח משפטי מורכבת אף היא ממספר מושגים. משכך, אם נראה באזכור הגדרת המונח משום "הוראת קליטה", הרי

שהמחוקק ביקש כביכול "לגזור ולהדביק" את מילותיו מהחוק המאוזכר לחוק המאזכר, תוך "הקפאת" מרכיביה של ההגדרה. במצב דברים זה ניתוח המרכיבים השונים ופרשנותם יעשה במסגרת "החוק הקולט". מנגד, אם המדובר בהגדרה שהינה "הוראת הפניה", הרי שרק לאחר ניתוחם של מרכיביה כ"מקשה אחת" שאינה ניתנת להפרדה, בעת בחינה עתידית של החוק המאוזכר, תועתק לבסוף "התוצאה הפרשנית" אל החוק המאזכר. היינו, כאשר המדובר בהוראת הפניה, ינתחו מרכיבי ההגדרה במסגרת החוק ממנו נלקחה, באופן בו תוכנו של המושג המשפטי, על כל התפתחויותיו בעתיד, הוא שיועתק בסופו של יום אל החוק המאזכר. הנורמה היא שתועבר ולא מילותיו של המחוקק.

כבר כעת אעיר כי ברובם של המקרים, בהם מתייחס דבר חקיקה אחד למשנהו, עושה המחוקק שימוש בהוראות הפניה. לרוב, המחוקק אינו רק חוסך את החזרה על מילותיו, וכוונתו כי ההוראה תצפה פני עתיד וכי היחס בין הנורמות יהיה דינאמי. כך היא גם הוראתו הכללית של [סעיף 25 לחוק הפרשנות](#), תשמ"א-1981, שכותרתו פירושם של אזכורים, הקובע כי:

"אזכור של חיקוק בחיקוק אחר - כוונתו לחיקוק המאוזכר כנוסחו בשעה שנוקקים לו, לרבות הוראות שנוספו בו והוראות שבאו במקומו בחיקוק אחר".

לאור האמור, לו היה המחוקק אך חוזר על מילותיו הקבועות [בחוק עובדים זרים](#), פשוט הוא שבית המשפט היה בוחן מהי תושבות כאמור בפקודה. אך הואיל והמחוקק לא עשה כן, אלא הגדיר את העובד הזר על דרך האזכור, ייתכן כי המדובר בהוראת הפניה ויש לבחון הגדרה זו כמקשה אחת כפי שהיא מציירת את דמותו של העובד הזר [בחוק עובדים זרים](#). במילים אחרות, בבחינתנו הפרשנית ננסה ללמוד האם ביקש המחוקק אך להעתיק את רכיביה של הגדרת העובד הזר אל חוק ההיטל. יש לבחון האם אכן ביקש המחוקק להתעלם מדמותו של העובד הזר [בחוק עובדים זרים](#), באופן בו ינותח כל מרכיב בהגדרתו לאור הפקודה, או שמא העובד הזר אשר אליו מתייחס חוק עובדים זרים הוא גם זה הניצב במוקד דבר החקיקה שבעניינו.

על סוגי התושבות השונים של "עובד זר"
יש להדגיש כי העובד הזר בו מדברת הפקודה שונה מהעובד הזר בו עוסק [חוק עובדים זרים](#). בעוד האחרון אינו תושב מדינת ישראל, הרי שלעניין הפקודה אפשר והעובד הזר הינו תושב בה.

את היות הנישום תושב, בוחן [סעיף 1](#) לפקודה בהתאם למבחן "מרכז החיים" ולחזקות שונות. המחוקק העניק לשר באישורה של ועדת הכספים, את האפשרות לקבוע כי סוגי

יחידים אשר נתפסים כתושבים על ידי הפקודה לא יראו ככאלה בתנאים שיקבע. שר האוצר הפעיל את סמכותו במסגרת הליכי התקנת [תקנות מס הכנסה \(קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל\)](#), תשס"ו-2006. טיוטת התקנות שהעביר השר לאישורה של ועדת הכספים, שהוכנה עבורו על ידי רשות המסים מלמדת כי לעניין הפקודה צפו הרשויות כי עובדים זרים עשויים להיחשב כתושבי ישראל. בתוך כך, צוין בטיטת התקנות כי:

"יראו עובד זר כתושב חוץ בכל אחד מאלה:

(א) בחמש השנים הראשונות לשהותו בישראל;

(ב) בתקופת שהותו בישראל שלא כדין".

היינו, שר האוצר ביקש להחריג את העובד הזר בתנאים מסוימים ולראות בו תושב חוץ, חרף האפשרות המסתברת שהינו תושב ישראל. ואכן, עיון בפרוטוקול דיון ועדת הכספים (מיום 1 ביולי 2003) (נספח ב' לסיכומי המעוררת), כמו גם מכתבו של הממונה על התקציבים ליו"ר ועדת הכספים (מיום 2 במאי 2004) (נספח ג' לסיכומי המעוררת) מלמדים כי בתנאים מסוימים נחשב העובד הזר כתושב ישראל וזכאי לנקודות זיכוי בשל כך. בסופו של יום הניסיונות לתקן חריג השולל את עניין התושבות ביחס לעובדים הזרים, למצער בשנות שהותם הראשונות, לא צלחו.

גם [סעיף 48א](#) לפקודה, זיכויים לעובד זר, מורה במפורש כי:

"שר האוצר רשאי לקבוע כי הוראות פרק זה לענין זיכויים, כולן או מקצתן, לא יחולו על עובד זר או על סוגי עובדים זרים שיקבע, או שיחולו עליהם באופן חלקי בתנאים שיקבע; לענין זה, "עובד זר" – כהגדרתו [בחוק עובדים זרים](#) (איסור העסקה שלא כדין והבטחת תנאים הוגנים), התשנ"א-1991, [אף אם רואים אותו כתושב לענין פקודה זו](#)" (ההדגשה אינה במקור).

הנה אם כן, אפשר והעובד הזר לעניין [פקודת מס הכנסה](#), הינו תושב ישראל, זאת מלמד החוק אף שלעניין [חוק עובדים זרים](#) הרי שהוא מוגדר כמי שאינו תושב ישראל.

ואכן בניגוד חריף לפקודה, העובד הזר בו עוסק [חוק עובדים זרים](#), אינו ולא יכול להיות, תושב ישראל. בדברי ההסבר שפורסמו [לחוק עובדים זרים](#) (העסקה שלא כדין), התשנ"א-1991 (הוא גלגולו הראשון של חוק עובדים זרים שלפנינו), עם הרחבת נושאי עיסוקו, תוך שינוי שמו, מסביר המחוקק כי:

"חוק עובדים זרים" (העסקה שלא כדין), התשנ"א-1991 (להלן - החוק), קובע הוראות שעיקרן מניעת העסקה של עובדים שאינם רשאים לשהות ולעבוד בישראל על פי **חוק הכניסה לישראל**, התשי"ב-1952, וזאת בדרך של הטלת אחריות פלילית על המעביד. בשנים האחרונות גדל מספר העובדים הזרים השוהים בישראל [...] התיקון המוצע מסדיר שורה של הגנות לעובדים הזרים כמו חובה על המעביד לעגן את ההתקשרות עם העובד הזר בחוזה עבודה מפורט בכתב, חובתו לדאוג לו למגורים הולמים תוך שמירה על תנאי תברואה ובטיחות, בפיקוח המדינה, החובה להסדיר לו ביטוח בריאות הולם, וחובת הפקדת כספים בקרן שתוקם ושתייחד לעובדים הזרים, ואשר יהא בה תמריץ חיובי לחזרתו של העובד הזר למדינת מוצאו" (הצעת **חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב** לשנת התקציב 2000), התשנ"א-1991, ה"ח 2824, ההדגשות הוספו).

אין ספק, כי כוונתו של המחוקק לעובדים הזרים השוהים בארץ, מכוח **חוק הכניסה לישראל**. עובדים אלה מעצם הגדרתם אינם תושבי ישראל ובשל כך נדרש מעסיקם, בדבר חקיקה ייחודי, להבטיח את מגוריהם ההולמים, טיפול רפואי ראוי וכד'.

לו היה העובד הזר תושב ישראל, כלל לא היה נדרש לאשרה ורישיון ישיבה לעובד זר כפי שמפורט **בסעיף 2(ג) לחוק הכניסה לישראל**. עובד זה אם כן, אינו ולא יכול להיות תושב ישראל לעניין **חוק עובדים זרים**.

תכליתו של חוק ההיטל
כאמור, העובד הזר האמור **בחוק עובדים זרים**, אינו תושב, בעוד שאותו העובד עצמו לעניין **פקודת מס הכנסה** אפשר ויהיה תושב. מיהו אם כן העובד הזר הניצב לפנינו בחוק ההיטל? אם המדובר בהוראת הפניה הרי שזהו כביכול העובד **מחוק עובדים זרים**, בעוד שהוראת קליטה תלמד כי המדובר בעובד האמור בפקודה.

במלאכת הפרשנות על בית המשפט לחשוף, מבין האפשרויות העומדות בפניו, מהי המשמעות אשר תגשים את מטרת החוק ואת התכלית הנורמטיבית חברתית אותה הוא מבקש להשיג (ראה למשל: **ד"ר 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 715 (1982); ע"פ 71/83 שרון נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(2) 757, 770 (1984); אי ברק, שיקול דעת שיפוטי (פפירוס, 1987) 90 ואילך**).

בסעיף 1 לחוק ההיטל, הוא סעיף המטרה נאמר :

"חוק זה בא לתקן חוקים שונים, לדחות את תחילתם של חוקים, לבטל חוקים וכן לקבוע הוראות נוספות, במטרה לאפשר התייעלות מבנית ארוכת טווח של המגזר הציבורי, לבצע רפורמות בענפי המשק, להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את הגירעון הממשלתי, ההוצאה הממשלתית והציבורית והחוב הלאומי, והכל במסגרת תכנית להבראת כלכלת ישראל".

כעת יש לשאול אפוא איזו פרשנות תגשים את מטרתו של החוק בצורה המלאה ביותר. האם זו אשר מטילה את ההיטל רק על עובד זר שאינו תושב על פי הפקודה או על עובד זר החוסה בכנפיו של [חוק עובדים זרים](#). יפים לעניין תהליך הבחינה דבריו של השופט זוסמן:

"ועכשיו, משאנו עומדים מול דבר המחוקק [...] חייבים אנו לעשות את הדרך ההפוכה. המחוקק פתח במחשבה או ברעיון וגמר בדיבור ואנו פותחים בדיבור ומנסים משם לחזור על עקבותיו של המחוקק ולגלות את דעתו. זהו תפקידו של פרשן" ([ד"נ 3/62 שר-הפנים נ' גימאל נג'יב מוסא, פ"ד יז\(4\) 2467, 2474 \(1962\)](#)).

דומני כי בסיטואציה העומדת לפני מלאכתי קלה. נראה כי העובד הזר אליו מתייחס [חוק עובדים זרים](#) הוא זה, אשר בעטיה של העסקתו יוטל גם ההיטל מכוח חוק ההיטל. המחוקק ביקש להפנות לדמותו של העובד הזר העולה [מחוק עובדים זרים](#), מבלי להידרש לניתוח מדוקדק נוסף באמצעות פרשנות רכיבי הגדרתו לאור הפקודה. בדברי ההסבר לחוק מבאר המחוקק כיצד משתלבת הוראת ההיטל בתכנית להבראת כלכלת ישראל, היא מטרת החוק:

"עלות העסקת עובד זר נמוכה מעלות העסקת עובד ישראלי. כדי להקטין את התמריץ להעסיק עובד זר, מוצע לחייב כל מעסיק של עובד זר בהיטל בשיעור של 15% מסך כל הכנסת העבודה ששילם לעובד הזר" (הצעת [חוק התכנית להבראת כלכלת ישראל \(תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004\)](#), התשס"ג-2003, ה"ח הממשלה 25).

גם בדברי ההסבר לתיקונו של החוק, בין השאר בהעלאת שיעור ההיטל נאמר:

"בפרק י' לחוק התכנית הכלכלית נקבע כי בשל העסקתו של עובד זר ייגבה מן המעסיק היטל [...] גם לאחר הטלת ההיטל האמור נותרה עלות העסקת עובד זר נמוכה באופן משמעותי מעלות העסקת עובד ישראלי.

נוכח הגידול המתמיד במספר דורשי העבודה ובקצבאות שאלו מקבלים מהמוסד לביטוח הלאומי, קיים צורך לצמצם את הפער בין עלויות ההעסקה כאמור כדי לשפר את סיכוייהם של דורשי העבודה הישראלים להשתלב בשוק העבודה" (הצעת [חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 \(תיקוני חקיקה\)](#), התשס"ד-2003, ה"ח הממשלה 64).

העובד הזר אליו מתייחס המחוקק הוא זה אשר עלות העסקתו נמוכה יחסית, זאת מבלי להתייחס כלל לאפשרות חיובו במס מכוח הפקודה. העובד אשר אליו מתייחסות הוראות [חוק עובדים זרים](#), ובכללן חובות המעסיק בקשר עם תנאי מגורים הולמים, שירותים רפואיים וכדומה, הוא העובד אליו מפנה חוק ההיטל. תושבותו של עובד זה לא תבחן כלל באמצעות הפקודה, שכן החוק מניח כדבר ברור שאין הוא תושב ישראל.

קבלת עמדתה של המערערת תרוקן למעשה מתוכן את הוראת החוק. מקובלת עלי עמדתו של המשיב הטוען בפסקה 56 לסיכומיו כי "כמעט כל העובדים הזרים שוהים בישראל מעל 183 יום [...] פרשנות המערערת תגרום לכך שעובדים אלה יחשבו תושבי ישראל ולא תהיה חבות של תשלום היטל בגינם. כלומר פרשנות שתגרום שדבר החקיקה יסכל את עצמו ולא יישום בכלל".

אין חולק כי דרך פרשנותו הראויה של חוק היא זו המעניקה לו תוקף ולא זו אשר תגרום לכך "שדבר החקיקה יסכל את עצמו":

"החזקות הפרשניות הרלוונטיות הן חזקות ההיגיון, הסבירות, היעילות והחזקה כי המחוקק אינו משחית מילים לשווא. [...] חזקה כי תכלית החקיקה לא הייתה ליצור פרצות או לגרום לכך שדבר החקיקה יסכל את עצמו. לכן, יש לפרש חיקוק כך שמטרתו תושג ובדרך שתקיים את תוקפו" (א' [ברק, פרשנות במשפט, כרך שני](#): פרשנות החקיקה (הוצאת נבו, תשנ"ד) 539 ואילך).

פרשנות הקובעת כי תחול "חזקת תושבות" על כל עובד זר אשר שוהה בישראל 183 יום ויותר באותה שנת מס, חזקה אשר תשמוט את הבסיס לחיובו של מעסיקו בהיטל, תגרום לסיכול כוונתו של המחוקק. משכך יש לפרש כפי שנוהג המחוקק ברובם של המקרים, כי גם בחוק ההיטל אזכור הגדרת העובד הזר נעשה על דרך ההפניה. במקרה זה, על בית המשפט "להעתיק" את הנורמה ואת התוכן אליו מתייחסת ההגדרה, ולא את מילותיו של המחוקק. עובד זה אינו תושב ישראל ואינו יכול להיות מעצם טבעו תושב בה. זאת בה בשעה שעובד זה אפשר ויהנה מנקודות הזיכוי בהיותו תושב ישראל לעניין הפקודה. לאור מסקנה זו, אין כל צורך בבחינת סיווגו של ההיטל בין אם הוא מס על הכנסה ובין אם לאו.

"התושבות" בחקיקה הישראלית

המערערת משתוממת הכיצד אותו העובד הזר עצמו יהיה תושב ישראל לעניין הפקודה, בעוד שלעניין חוק ההיטל הוא אינו כזה. בפליאתה אין כל חידוש. זה מכבר לימדנו המחוקק כי "התושבות" שונה היא מחוק אחד למשנהו. ישנו תושב לעניין ביטוח לאומי; לעניין מס הכנסה; לעניין עידוד השקעות הון; לענייניו של משרד הפנים ועוד כהנה וכהנה "תושבים" לעניינים שונים. (ראה גם בפרוטוקול ועדת הכספים (31 באוקטובר 2005) ביחס למחאתו של יו"ר הוועדה על העדר ההרמוניה החקיקתית ביחס להגדרת מושג התושבות).

דומני כי בהגדרת תושבות שונה ביחס לעניינים כלכליים ואחרים השונים זה מזה, אין כל פסול, ולהיפך. זיקתו של הפרט לציבור הולכת ונבנית לאורך זמן, שייכותו נמדדת במעגלים הולכים ומתרחבים. (לעניין קניית מעמד התושבות כ"תהליך הנבנה על רצף מסויים", ראה: [ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה](#), [פורסם בנבו]). ממילא אין לתמוה כי לעניין אחד יהא פרט כזה או אחר שייך לכלל, בעוד שלעניין אחר נסבור שעדיין אין הפרט נכלל בציבור ואינו חייב בחיוביו או זכאי בזכויותיו. אימוצה של גישה זו, המבחינה בין "תושבים" שונים בחיקוקים כלכליים שונים, במקרה זה, משרתת נאמנה את התכלית הייחודית שבכל מעשה חקיקה.

סוף דבר

חוק ההיטל מגדיר את העובד הזר אשר בגין העסקתו מוטל ההיטל באמצעות הוראת הפניה [לחוק עובדים זרים](#). לפיכך, יש לבחון מיהו "עובד זר" על פי הגדרתו [בחוק עובדים זרים](#), תוך בחינת כל רכיבי ההגדרה "כמקשה אחת" במסגרת חוק עובדים זרים. עובד זר זה אינו תושב ישראל לעניין חוק ההיטל, אף אם יש לראות בו תושב על פי הפקודה.

משמעות האמור הוא, כי דין הערעור להדחות. זאת, הואיל ומסתממות בזה שאר טענות המערערת שכולן נסמכות ויוצאות מטענתה הראשית והעיקרית אשר נדונה לעיל.

המערערת תשא בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסך כולל של 25,000 ₪. כך, בהתחשב בניהול הערעור במתכונת האמורה.

**ניתן היום כ"ט בחשוון, תשס"ט (27 בנובמבר 2008) שלא במעמד הצדדים המזכירות
תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

מגן אלטוביה 54678313-1061/07

מגן אלטוביה, שופט

1061/07 עמה 052 אלטוביה מגן
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

הודעה למנויים על עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו - הקש כאן